案例分析　实用性　可操作性

新企业会计准则实训与应用丛书

企业会计准则实用指南

——新旧企业会计准则差异比较与应用

根据财政部新颁布的《企业会计准则应用指南》编写

叶建芳　姜国平　编著

上海财经大学出版社

F279.23
134
2006

新企业会计准则实训与应用丛书

企业会计准则实用指南

——新旧企业会计准则差异比较与应用

叶建芳　姜国平　编著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则实用指南——新旧企业会计准则差异比较与应用/叶建芳、姜国平编著．—上海：上海财经大学出版社，2006.12
ISBN 7-81098-768-2/F·714

Ⅰ.企… Ⅱ.①叶… ②姜… Ⅲ.企业-会计制度-中国-指南
Ⅳ.F279.23—62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 140441 号

□ 特约编辑 王 征
□ 责任编辑 王永长
□ 封面设计 周卫民

QIYE KUAIJI ZHUNZE SHIYONG ZHINAN

企业会计准则实用指南

——新旧企业会计准则差异比较与应用

叶建芳 姜国平 编著

上海财经大学出版社出版发行
（上海市武东路 321 号乙 邮编 200434）
网 址：http://www.sufep.com
电子邮箱：webmaster@sufep.com
全国新华书店经销
上海第二教育学院印刷厂印刷
上海望新印刷厂装订
2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月第 1 次印刷

700mm×960mm 1/16 27.25 印张 405 千字
印数：0 001—6 000 定价：35.00 元

前　言

随着我国经济融入世界的步伐不断加快，我国企业进入世界资本市场的步伐也在加快。作为经济语言的会计，必须很好地融入世界。为此，中国财政部于2006年2月15日发布了新的会计准则和审计准则体系，其中新会计准则体系将于2007年1月1日起在上市公司中执行，在其他企业中鼓励执行。本次新会计准则体系的发布使中国会计准则与国际财务报告之间实现了实质性趋同，是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一步。

如何正确理解和应用新会计准则是相关会计工作者目前十分关注的问题。为了帮助广大的会计工作者更加容易理解新会计准则，轻松地掌握新会计准则中新的内容，我们编写了本书。在编写过程中我们力求做到以下几个方面。

一、突出要点，言简意赅

新会计准则是一个系列准则，内容涵盖了经济业务的各个方面，但是我们介绍、比较新旧会计准则主要是把新会计准则中的要点突出，体现新准则的经济实质。

二、新旧比较，点出差异

新会计准则是在原有准则的基础上充分借鉴了国际财务报告准则，结合我国国情而制定出来的。在对原有会计准则充分熟悉和理解的基础上，我们能够正确分析和掌握新旧会计准则的差异，也就能够很好地全面理解新会计准则了。

三、案例分析，指导操作

书中提供了大量的案例分析，不仅提供了按照新会计准则要求进行的

账务处理，也提供了按原会计准则要求进行的账务处理，让广大读者在比较中去理解新会计准则，同时也能对会计实务操作提供指导。

本书在编写过程中主要参考了新、旧《企业会计准则》及《企业会计准则应用指南》。它不仅可以作为各类企业财会人员、管理人员学习了解新企业会计准则的业务指南，而且还可以作为高等院校管理类各专业（包括会计学专业）相关人员学习新会计准则的参考用书。

本书由叶建芳、姜国平主编，钱建伟、龚文倩、王鹏、刘晓燕、郑宏标、虞婵、陈潇、郁文周和戴雅丽参与了本书编写。

由于我们的水平有限，书中定有这样或那样的不足，恳请读者批评指正，以便进一步地充实和完善。

编　者

2006年10月

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

目　录

前言…… 1
第一章　企业会计准则——基本准则…… 1
第二章　企业会计准则第 1 号——存货 …… 12
第三章　企业会计准则第 2 号——长期股权投资 …… 21
第四章　企业会计准则第 3 号——投资性房地产 …… 33
第五章　企业会计准则第 4 号——固定资产 …… 43
第六章　企业会计准则第 5 号——生物资产 …… 53
第七章　企业会计准则第 6 号——无形资产 …… 62
第八章　企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换 …… 71
第九章　企业会计准则第 8 号——资产减值 …… 85
第十章　企业会计准则第 9 号——职工薪酬…… 107
第十一章　企业会计准则第 10 号——企业年金基金 …… 113
第十二章　企业会计准则第 11 号——股份支付 …… 123
第十三章　企业会计准则第 12 号——债务重组 …… 133
第十四章　企业会计准则第 13 号——或有事项 …… 143
第十五章　企业会计准则第 14 号——收入 …… 150
第十六章　企业会计准则第 15 号——建造合同 …… 161
第十七章　企业会计准则第 16 号——政府补助 …… 171
第十八章　企业会计准则第 17 号——借款费用 …… 176
第十九章　企业会计准则第 18 号——所得税 …… 187
第二十章　企业会计准则第 19 号——外币折算 …… 200
第二十一章　企业会计准则第 20 号——企业合并 …… 211

第二十二章 企业会计准则第 21 号——租赁 …… 227
第二十三章 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量 …… 237
第二十四章 企业会计准则第 23 号——金融资产转移 …… 259
第二十五章 企业会计准则第 24 号——套期保值 …… 274
第二十六章 企业会计准则第 25 号——原保险合同 …… 289
第二十七章 企业会计准则第 26 号——再保险合同 …… 303
第二十八章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采 …… 317
第二十九章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正…… 326
第三十章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项 …… 334
第三十一章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 …… 340
第三十二章 企业会计准则第 31 号——现金流量表 …… 348
第三十三章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告 …… 358
第三十四章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 …… 364
第三十五章 企业会计准则第 34 号——每股收益 …… 380
第三十六章 企业会计准则第 35 号——分部报告 …… 395
第三十七章 企业会计准则第 36 号——关联方披露 …… 401
第三十八章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报 …… 407
第三十九章 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则 … 419

第一章

企业会计准则——基本准则

现行的企业会计基本准则指我国于1992年11月第一次颁布的企业会计准则(以下简称原会计基本准则)。它是在我国经济改革开放后,随着我国由计划经济体制向市场经济体制转变,财政部会计事务管理司根据当时的国情,借鉴国际惯例而出台的第一个会计准则。它的颁布,是我国会计改革的一次重要转折,标志着我国的会计体系工作开始走向国际化,具有继往开来的重大意义。

随着改革的进一步深化,世界经济的一体化趋势,国际资本市场的全球化进程和知识经济的飞速发展,会计理论也在不断发展,日臻完善。为使会计信息更准确、客观地反映各种复杂的经济业务,我国陆续颁布了一些具体会计准则。但是关于如何规范具体会计准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或事项的会计处理的问题越来越引起大家的关注。

我国加入WTO以后,会计准则的国际化趋同需要也日益迫切。我国同国际会计准则委员会充分协调之后,于2005年11月发表了联合声明。财政部明确表示,中国一贯积极支持和参与会计国际趋同,2006年我国将构建起与中国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业(小企业除外)各项经济业务并且独立实施的会计准则体系。会计准则体系由一项基本会计准则和38项具体会计准则组成。

会计基本准则类似于美国的"概念结构"和国际会计准则中的"编报财务报表的框架"。它是用来指导具体会计准则的制定,是所有交易和事项会计处理的指导原则。修改后的基本会计准则对原基本准则中规范会计核算工作的部分作了删减,将它们放到了相关的具体会计准则中。例如原基本准则中对资产的分类有详细的描述,分类后的资产如何定义、如何计量、如何在资产负债表中列示等也均有一定程度的描述,在修改后的准则体系中,它们均被放入相关资产的具体会计准则中。

一、新准则的主要内容

1."总则"的指导思想

(1)适用范围

本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业(包括公司,下同)。

企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循本基本准则。

(2)财务会计报告的目标

企业应当编制财务会计报告(又称财务报告，下同)。财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。这表明，准则在财务报告的目标的表述上引入了决策有用论的概念，强调会计信息对投资者的经济决策的有用性。

(3)会计假设

企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。企业会计应当以货币计量。企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

(4)其他要求

企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。企业应当采用借贷记账法记账。

2. 对会计信息质量要求

(1)真实可靠性

企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

(2)相关性

企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

(3)可理解性

企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

(4)可比性

企业提供的会计信息应当具有可比性。同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。确需变更的,应当在附注中说明。不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。

(5)实质重于形式

企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

(6)重要性

企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

(7)谨慎性

企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

(8)及时性

企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或者延后。

准则从会计信息的质量目标,即"有助于使用者做出经济决策"和"反映管理层受托责任的履行情况"出发,提出了可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、及时性以及谨慎性原则。与以往的会计制度相比,新准则体系更加强调会计信息的相关性,2001 年 1 月 1 日实行的《企业会计制度》中"经济实质重于法律形式"的原则也被纳入了基本准则。由于本次准则的修订,将更加倾向于"原则导向",因此,原来"规则导向"下制定的一些准则条款将会被更改,删除了原来的"配比原则"、"权责发生制原则"已作为会计假设和"划分资本性支出和收益性支出原则",也没有强调"实现原则"。

3. 会计要素

(1)资产

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongbook.com

预期会给企业带来经济利益的资源。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。由企业拥有或者控制是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。预期会给企业带来经济利益是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

符合资产定义的资源，在同时满足以下条件时，被确认为资产：与该资源有关的经济利益很可能流入企业；该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

(2)负债

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

符合负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：该义务有关的经济利益很可能流出企业；未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合负债定义、但不符合负债确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

(3)所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。所有者权益金额取决于资产和负债的计量。所有者权益项目应当列入资产负债表。

(4)收入

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。符合收入定义和收入确认条件的项目,应当列入利润表。

(5)费用

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

符合费用定义和费用确认条件的项目,应当列入利润表。

(6)利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。利润项目应当列入利润表。

4. 会计计量

企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注(又称财务报表,下同)时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,

确定其金额。会计计量属性主要包括:历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值。

①历史成本。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

②重置成本。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

③可变现净值。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

④现值。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

⑤公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

准则体系的亮点之一,就是强调企业提供的会计信息应当有利于财务报告使用者做出全面的评价和正确的决策。在真实性的基础上按照国际惯例,重新要求允许使用公允价值进行计量。正式确定会计计量属性包含历史成本、重置成本、可变净值、现值和公允价值。历史成本不再是会计唯一计量属性,这势必对我国企业的经济管理,特别是上市公司的财务状况和盈利水平产生重大影响。

5. 财务会计报告

财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报

表。小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表。

资产负债表是指反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。现金流量表是指反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。附注是指对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

新准则删除了财务情况说明书，只定义了三大报表及其功能，不再对报表的格式等进行规定。

二、新旧会计准则比较

1. 总体框架和会计原则进行了修改和完善

项　目		旧准则	新准则
整体结构		分为总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告、附则共十章	将“一般原则”改为“会计信息质量要求”，增加第九章会计计量，将原“财务报告”改为“财务会计报告”，其他框架未变，内容共为十一章
总则部分	目标	强调满足国家宏观经济管理的需要	明确提出了向财务会计报告使用者提供会计信息的目标，要求在充分披露企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息的同时，要反映其受托责任和有助经济决策的要求，会计准则的制度目的更加明确和完整
	目的	制定企业会计制度应遵循本准则	本准则规范具体会计准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或者事项的会计处理
会计信息质量		在第二章“一般原则”中规定了12项基本原则，即7个会计信息质量特征（真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、重要性、明晰性）和5个计量和确认方面的基本原则（实际成本计价原则、配比原则、权责发生制原则、划分收益性支出和资本支出原则和谨慎性原则）	将会计信息“客观性”改为“真实可靠”。删除了原来的“配比原则”、“权责发生制”原则和“划分资本性支出和收益性支出原则”，也没有强调“实现原则”。将原来的“明晰性原则”改为“可理解性原则”，将原来的“可比性”原则和“一致性”原则，合并为一条“可比性”原则。使其在概念上不会出现重叠和交叉，更便于理解和运用。在会计信息质量要求下，增加了“实质重于形式”原则

2. 重新定义了会计要素

要素	原企业会计准则定义	企业会计制度定义	新基本准则定义
资产	企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利	指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益	指过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源
负债	企业所承担的能以货币计量、需以资产或劳务偿付的债务	指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业	指过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务
所有者权益	企业投资人对企业净资产的所有权，包括企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等	指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债的余额。包括实收资本(股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润	企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益
收入	企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入。包括基本业务收入和其他业务收入	企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。包括主营业务收入和其他业务收入	企业在日常活动中所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入
费用	企业在生产经营过程中发生的各项耗费	企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出	企业在日常活动中所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出
利润	企业在一定期间的经营成果，包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额	指企业在一定会计期间的经营成果，包括营业利润、利润总额和净利润	企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等

3. 对财务会计报告的内容作了修改

项目		旧准则	新准则
财务报表	定义	财务报告是反映企业财务状况和经营成果的书面文件	财务报表是反应企业财务状况、经营成果和现金流量的书面文件
	组成	包括资产负债表、损益表、财务状况变动表(或者现金流量表)、附表及会计报表附注和财务情况说明书	至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表及附注

4. 计量属性的变化

本次基本会计准则的变化中，很重要的也比较难以把握的是对计量属性的变化。

计量，是指为了在资产负债表和损益表中确认和列示有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。确定货币金额取决于两个因素：计量单位和计量属性。计量属性，在新准则中允许使用的有历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值等。值得注意的是，我国在考虑了经济发展和会计环境后，再次将公允价值引入到会计准则中来，而且引入的程度和范围都要更胜以往。

计量属性的选择取决于报表用户的信息需要。传统上，会计一直把历史成本作为其基本的计量基础。会计的持续经营和分期假设，以货币作为计量单位并认定货币币值不变的假设，实际上都在为选择历史成本铺陈道路。公允价值的选择是随着资产的变化，尤其是金融资产的大量使用而日益为人们所接受。从会计信息的可靠性和相关性的要求来看，历史成本因为其可核而可靠，公允价值因为及时而相关。然而，历史成本在相关性方面具有明显的缺陷。特别是 20 世纪 80 年代，美国 2 000 多家金融机构因从事金融工具交易而陷入财务困境，但建立在历史成本上的财务报告在这些金融机构陷入财务危机之前，往往还显示“良好”的经营业绩和“健康”的财务状况。许多投资者认为，历史成本财务报告不仅未能为金融监管部门和投资者发出预警信号，甚至误导了投资者对这些金融机构的判断。因此，人们越来越倾向于采用公允价值计量。

坚持历史成本原则获得的只是客观性而不是真正的可靠性，会计准则需要权衡客观性和偏差的大小，但对于很多资产来说，尤其是对金融工具而言，较小的偏差应该优于客观性。有人认为公允价值是估计的结果，肯定不准确，并以此来排斥公允价值，其实也是站不住脚的。因为估计是会计中固有的技术，如估计固定资产的使用年限、残值、估计产品的完工程度等。关键问题仍在于估计的结果是否足够可靠，而公允价值的可靠性也已经被大量经验证据证实了。国际会计准则委员会在《编制财务报表的框架》第 86 段提到：成本或价值在许多情况下都需要估计，合理的估

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com